

УДК 657.6 / 658.562

Самострол С.В.

## ОКРЕМІ ПИТАННЯ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті визначено нормативні засади, елементи, основні проблемні питання та напрямки розвитку системи контролю якості аудиторської діяльності з метою підвищення її ефективності. Надано рекомендації щодо обґрунтування шляхів ефективного функціонування зазначеної системи.

This article determines standart elements main problems questions and directions of the control system for quality audit activity with the goal of increasing it is effieience. Recommendations concerning the definition of the ways of effective functioning for the noted system are given.

**Проблема у загальному вигляді** полягає у тому, що з розвитком аудиторської діяльності в Україні в останні роки значна увага надається питанням підвищення якості аудиторських послуг та впровадженню системи контролю їх якості. В процесі удосконалення контрольних заходів за дотриманням вимог аудиторських стандартів щодо якості надання аудиторських послуг Аудиторською палатою України прийнято і впроваджується у діючу практику ряд рішень, зокрема, розроблена та затверджена Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні та створено структурний підрозділ АПУ «Комітет з контролю за аудиторською діяльністю». Однак, ефективність функціонування такої системи цілком залежить від її організації та розуміння і виконання діючих осіб контрольного процесу її ключових складових та загальних нормативних вимог.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років** свідчить про те, що існують окремі проблемні питання на етапах удосконалення існуючих систем контролю якості аудиторських послуг в аудиторських фірмах у відповідності до змін нормативної бази [1,с.12-15; 2,с.678-854; 3; 4,с.61-64] і можливостей використання зарубіжного досвіду організації зовнішнього контролю якості надання аудиторських послуг з метою підвищення довіри суспільства [5,с.16-19]. Складові систем контролю якості є окремим питанням учбових посібників з аудиту на яке звертається увага фахівців [6,с.47-54], так як це питання є базовим з точки зору дотримання вимог професії.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Відсутня належна деталізація критеріїв оцінки якості документування кожного елемента системи контролю якості аудиторських фірм з боку незалежного зовнішнього контролю. Нормативна база, регулююча діяльність такого контролю визначає його загальні напрямки і не надає чітких рекомендацій стосовно змісту та форми внутрішніх документів системи якості аудиторських фірм. Тобто відсутні загальна їх уніфікація. З одного боку це відповідає вимогам стандартів аудиту і дозволяє враховувати специфіку конкретного суб'єкта аудиторської діяльності його професійне судження стосовно запровадження внутрішніх процедур за встановленими напрямками. А з іншого, може викликати суб'єктивність оцінки існуючої системи під час її зовнішнього контролю. Особливо це стосується процесу документування аудиту, який для більшості аудиторів України є недостатньо визначеним, і в частині практики застосування базується на рівні обміну досвідом між аудиторами.

**Метою статті** є узагальнення основних елементів системи контролю якості аудиторської діяльності у відповідності до змін нормативних документів, визначення шляхів ефективного її функціонування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Рішенням АПУ від 29 вересня 2007 року №182/4 визначено, що кожна аудиторська фірма повинна розробити відповідні політику та

процедури контролю якості аудиторських послуг. Цим же рішенням АПУ передбачено, що починаючи з 1 жовтня 2010 року для виконання завдань з обов'язкового аудиту, а також завдань з аудиту фінансової звітності аудиторські фірми зобов'язані отримати підтвердження АПУ відповідності їх системи контролю якості аудиторських послуг вимогам ПНПКЯ 1.

Відповідно до ПНПКЯ 1 якісно визнається аудиторська послуга, яка надається аудиторськими фірмами з дотриманням професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів. Кожна аудиторська фірма повинна розробити та впровадити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють у відповідності до професійних стандартів та регуляторних і законодавчих вимог, а звіти, що надаються фірмою, відповідають обставинам.

Система контролю якості аудиторської фірми має включати політику та процедури контролю якості необхідні для впровадження і моніторингу відповідності. Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовуються при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснюються для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості фірми нормативним вимогам.

Політика та процедури контролю якості повинні застосовуватись до кожного з наступних взаємозалежних елементів :

1. Відповідальність керівництва за якість на фірмі.
2. Етичні вимоги.
3. Прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, та виконання конкретних завдань.
4. Людські ресурси.
5. Виконання завдання.
6. Моніторинг.

У ПНПКЯ 1 звертається увага на врахування організаційної специфіки та видів аудиторських послуг, що надаються такою фірмою. Характер і зміст політики та процедур, які розробляє кожна фірма, залежать від таких чинників, як: розмір фірми; кількість офісів; операційні характеристики фірми; розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми; види аудиторських послуг, що надає фірма. Так перевірки контролю якості виконання завдання розмежовуються за видами таких завдань: завдання з обов'язкового аудиту; інші завдання з аудиту та огляду фінансової звітності; завдання з надання впевненості; завдання з супутніх послуг.

Аудиторська фірма зобов'язана здійснювати перевірку контролю якості інших послуг у випадках, коли вони відповідають критеріям оцінки. До таких критеріїв, зокрема, належать: характер аудиторської послуги та ступінь, до якої вона привертає увагу суспільства; ідентифікація незвичних обставин і ризиків аудиторської послуги; наявність законодавчих або нормативних вимог щодо обов'язковості впровадження контролю якості конкретних аудиторських послуг. Перелік таких критеріїв встановлює АПУ.

Документування аудиту є однією з найважливіших умов забезпечення кваліфікованого і якісного його проведення. Робочі документи, які складаються за результатами аудиторської перевірки – є обов'язковими документами, без яких неможливе складання та надання достовірного аудиторського звіту і обґрунтованого висновку щодо висловлення аудиторської думки відносно фінансової звітності, яка перевірялась. Необхідність складання робочих документів регламентується і МСА. Так МСА 230 «Документація з аудиту» визначає вимоги щодо документального оформлення інформації, яка є важливою з погляду формування доказів для висловлювання аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно вимог МСА.

Відповідно, з точки зору практичного застосування, документи аудиторської фірми мають бути розподілені за їх призначенням на: організаційно-розпорядчі (адміністративні) документи і документи пов'язані з проведенням аудиту. Детальніше зупинимося на

документах, які описують кожну аудиторську перевірку.

Робочі документи аудитора повинні розкривати методи аудиту, обсяг перевірених документів, які підтверджують повноту і якість аудиторського висновку. Крім того, вони підтверджують, що перевірка належним чином спланована, виконання плану аудиторами щоденно контролювалося і, постійно оцінювалось ефективність застосування аудиторами необхідних процедур і методів. Тобто, документи аудитора є доказами дотримання і виконання аудиторських процедур за всіма етапами аудиту і свідченнями наявності або відсутності суттєвих відхилень щодо підтвердження достовірності даних фінансової звітності.

Таким чином, наявність робочої аудиторської документації дозволяє на її основі аналізувати дії аудиторів, і, відповідно, організувати як внутрішній, так і зовнішній контроль якості надання аудиторських послуг. Якість такої документації є головним підтвердженням дотримання вимог стандартів та діючого законодавства і відповідно основним чинником оцінки якості надання аудиторських послуг.

У відповідності до вимог МСА визначення складу та змісту документації здійснюється кожною аудиторською фірмою шляхом розробки та впровадження внутрішніх стандартів, які встановлюють методологію аудиту. Самі внутрішні стандарти вважаються інтелектуальною власністю аудиторської фірми і тому не розповсюджуються для загального застосування. Однак і робочі документи аудитора також вважаються його власністю і що найголовніше містять суттєву інформацію щодо об'єкту перевірки. Документація із завдання є власністю аудиторської фірми. Фірма на свій розсуд може надавати частини (або витяги з) документації із завдання клієнтові, якщо таке розкриття інформації не перешкоджає обґрунтованості виконаної роботи, або у випадку завдань із надання впевненості, незалежності фірми чи її персоналу. Документи, передані клієнтом аудиторській фірмі для виконання завдання, не підлягають оприлюдненню чи вилученню без згоди клієнта.

Однак зовнішня оцінка якості аудиторської діяльності у цілому і окремої аудиторської перевірки повинна базуватися на вивченні робочої документації. І тоді інформація зібрана і задокументована в ході аудиторської перевірки стає об'єктом зовнішнього аналізу з метою оцінки якості роботи аудиторської фірми.

Звернемо увагу, що дотримання етичних вимог в аудиті є невід'ємним підґрунтям забезпечення довіри до професії. Етичні вимоги визначаються відповідними нормами Закону України «Про аудиторську діяльність» і Кодексом етики. Обставини, в яких діють аудитори, можуть викликати специфічні загрози порушення етичних принципів. Загрози для дотримання етичних принципів можуть виникати за різних обставин, і поділяються за такими категоріями:

- а) загроза власного інтересу;
- б) загроза власної оцінки;
- в) загроза захисту;
- г) загроза особистих стосунків;
- г) загроза тиску.

В інтересах громадськості концептуальна основа Кодексу етики вимагає від аудиторських фірм виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні етичних принципів чи зменшення їх до прийнятного рівня через застосування відповідних застережних заходів. ПНПКЯ 1 також не обходить цю вимогу: « Фірма зобов'язана постійно дотримуватися конфіденційності інформації, що міститься в документації із завдання, якщо конкретний клієнт не надав дозволу розкрити інформацію або якщо існує професійний чи юридичний обов'язок такого розкриття» [3].

Таким чином виникає потреба впровадження заходів щодо забезпечення дотримання ряду етичних вимог Кодексу професійних бухгалтерів не тільки з боку суб'єктів аудиторської діяльності, але і зовнішніх перевіряючих.

Підсумовуючою складовою чинної системи якості є моніторинг. Проведення моніторингу в ході здійснення заходів внутрішнього контролю системи якості аудиту

повинно бути направлено на оцінку ефективності організації системи контролю якості, як на рівні всієї аудиторської фірми (індивідуального аудитора), так і на рівні окремих аудиторських завдань. Процедури моніторингу також повинні документуватись і містити інформацію щодо:

- опису процедур моніторингу;
- реєстрацію оцінки: дотримання Професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог; відповідності та ефективності застосування системи контролю якості; відповідності висновків (звітів), що надаються, умовам завдань; ідентифікувати виявлені недоліки та їх вплив на визначення подальших дій.

У процесі моніторингу повинні застосовуватись процедури, які б підтверджували своєчасність реагування на скарги і звинувачення щодо невідповідності роботи Професійним стандартам та законодавчим і нормативним вимогам. Тобто якщо в діяльності фірми не спостерігається невдоволеність роботою фірми з боку клієнтів та користувачів звітності, то це може розцінюватись, як додаткове свідчення дотримання вимог аудиту. Наявність скарг і звинувачень у адресу аудиторів – підстава для обов'язковості проведення зовнішньої оцінки діяльності аудиторської фірми.

Організація та впровадження системи контролю якості аудиторських послуг вимагає додаткових заощаджень, як від аудиторських фірм та приватних аудиторів так і на фінансування самої системи зовнішнього контролю якості. Торкнемося проблеми стосовно суб'єктів аудиту. Наприклад якщо аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці, або невелика фірма виконують завдання, які потребують перевірки контролю якості його виконання, то для проведення такої перевірки вони повинні укласти угоду з відповідно кваліфікованою зовнішньою особою або з іншими фірмами для виконання перевірки контролю якості виконання завдання. Залучення додаткових осіб обумовлює і додаткові витрати на оплату їх послуг, що безумовно повинно вплинути на загальну вартість аудиторських послуг. Введення в штат аудиторської фірми окремої особи на яку буде покладена розробка, впровадження, підтримка та здійснення внутрішнього контролю якості також вимагає додаткових коштів. Слід зазначити, що як правило, малі аудиторські фірми та аудитори не мають достатньо ресурсів для такого розширення кількості залучених працівників. В теперішній час динаміка ринку аудиторських послуг така, що збільшуються обороти, клієнтура і штат переважно крупних аудиторських компаній. Хоча і тут, як і для всієї економіки України є стримуючий чинник – міжнародна фінансова криза.

Невеликі фірми не всі здатні витримувати виклики ринку і при цьому знайти змогу збільшення штату або залучення відповідних зовнішніх спеціалістів, розширення клієнтури і підвищення гонорарів. Для них характерними проблемами є відтік персоналу і зниження загальних доходів. Однак, в даному випадку застосування окремого критерію оцінки з точки зору ефективності впровадження додаткових заходів на підтримку існуючої внутрішньої системи якості, як співставлення витрат на її існування і отриманого ефекту від роботи не є вирішальним. Система повинна працювати за всіма елементами і включно за напрямком людських ресурсів і заохочення їх роботи. Аудиторські фірми, якщо вони хочуть залишитись на ринку аудиторських послуг повинні знайти і виділити у власному бюджеті окрему позицію щодо підтримки системи якості надання аудиторських послуг. І таким чином можливо вважати, що необхідність знаходження додаткових коштів на утримання системи якості аудиторських послуг також буде мати певний вплив на зріст об'єму ринку аудиторських послуг у грошовій оцінці за рахунок підвищення гонорарів аудиторських компаній.

Але, не всі аудиторські фірми зможуть досягти певних успіхів у цьому напрямку і тоді вони можуть певним чином переорієнтуватись у переліку надаваних послуг на напрямки, що не потребують більш жорсткого обов'язкового зовнішнього контролю. Таким чином, впровадження обов'язкового зовнішнього контролю системи якості аудиторських послуг також певним чином впливає і на перерозподіл сфер впливу різних компаній на ринці

аудиторських послуг у відповідності до їх фінансових можливостей і зокрема, підтримки внутрішньої системи якості аудиторських послуг.

Це далеко не повний перелік питань, що виникають в процесі розробки та впровадження системи контролю якості надання аудиторських послуг.

**Висновки.** Таким чином, система контролю якості аудиторської діяльності направлена на підвищення якості надання аудиторських послуг. Вона вимагає від кожної аудиторської фірми обов'язковості впровадження належної внутрішньої системи контролю якості, постійну її підтримку і удосконалення у відповідності до вимог стандартів. Це не є одноразовою акцією. Це визначена сукупність принципів, методів і постійних процедур, які направлені на підвищення ефективності постійного самоконтролю за дотриманням вимог МСАНВ. Зовнішній контроль наявних систем контролю якості у роботі аудиторських фірм – окремий інструмент громадського контролю та впливу на обов'язковість їх впровадження і відповідність вимогам.

Дотримання етичних вимог в аудиті є невід'ємним підґрунтям забезпечення довіри до аудиторської професії і повному обсязі повинно бути враховано при розробці, впровадженні та роботі системи контролю якості аудиторських послуг і на внутрішньому, і на зовнішньому рівні.

Впровадження дієвого контролю за якістю аудиторських послуг впливає певним чином на збільшення аудиторських процедур за всіма етапами перевірки, сприяє проведенню аудиту в повному об'ємі і відповідно збільшує тривалість перевірок і їх вартість. Тобто, спонукає наближення вартості аудиторських послуг за обов'язковим аудитом до загальноприйнятого рівня цін на аудит у світі.

Теперішня ситуація свідчить, що концентрація ринку аудиту посилюватиметься, при тому, що кількість малих фірм буде скорочуватись.

**Перспективи подальших розробок** цілком залежать від подальших перспектив розвитку ринку аудиторських послуг і від кроків законодавців щодо визначення напрямків обов'язкового аудиту, вимог до впровадження системи зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності і конкретизації критеріїв оцінки кожного елементу системи якості аудиторських послуг.

Перспективи подальших розробок стосуються документування аудиту і розробки відповідних внутрішніх стандартів аудиторської діяльності окремих суб'єктів аудиту з метою підвищення якості надання аудиторських послуг і їх відповідності вимогам.

### Література

1. Кузуб О.А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання // Аудитор України. – №15(143). – 2008. – С. 12-15.
2. Концептуальная основа контроля аудиторской деятельности в Украине, утвержденная решением Аудиторской палаты Украины от 27.09.2007 г. №182/3. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року. – К.: ІАМЦ АУ«СТАТУС», 2007. – 1164 с.
3. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, та надають супутні послуги».
4. Дмитренко І.Н. Забезпечення довіри суспільства до аудиторів: міжнародна практика правового регулювання // Аудитор України. – №19(147). – 2008. – С. 16-19.
5. Олена Макеєва Хто контролює національних аудиторів? // Бухгалтерській облік та аудит. – №8. – С. 61-64.
6. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.